Downloaded from Blogs on 26.10.2026 06:06

By PwC Deutschland | 21 October 2026

Legal Shorts: Scheinselbstständigkeit im Fokus des Lohnsteuerrechts

Teil 3: Was passiert, wenn die Finanzverwaltung ein Auftragsverhältnis als Arbeitsverhältnis qualifiziert? Besonderheiten der lohnsteuerlichen Abgrenzung nach § 1 LStDV, den EStG-Vorschriften und H 19.0 LStH, Nachforderungen und Haftung des Arbeitgebers.

Downloaded from Blogs on 26.10.2026 06:06

Content

Der Arbeitnehmerbegriff im Lohnsteuerrecht: § 19 EStG, § 1 LStDV und H 19.0 LStH 3

Verhältnis von sozialversicherungsrechtlicher und lohnsteuerlicher Beurteilung 4

Lohnsteuer-Außenprüfung: Prüfungsablauf und Prüfungszeitraum 5

Haftung des Arbeitgebers nach § 42d EStG 6

Was eine Umqualifizierung lohnsteuerlich kostet 7

Straf- und ordnungswidrigkeitsrechtliche Konsequenzen 8

Praxis: Handlungsempfehlungen für Unternehmen 9

Downloaded from Blogs on 26.10.2026 06:06

Teil 1 dieser Beitragsserie hat die strafrechtlichen Risiken der Scheinselbstständigkeit aufgezeigt: Anlass war das BGH-Urteil vom 9. Juli 2026 (3 StR 110/26) zu Zahnarztzentren, das verdeutlicht hat, dass eine falsche Statuseinordnung alle drei Risiken gleichzeitig auslösen kann – § 266a StGB (Vorenthalten und Veruntreuen von Arbeitsentgelt), § 263 StGB (Betrug) und § 370 AO (Steuerhinterziehung).

Teil 2 hat die sozialversicherungsrechtlichen Konsequenzen vertieft, einschließlich der drohenden Nachforderungen durch die Deutsche Rentenversicherung und der aktuellen zeitlichen Befristung verschiedener Instrumente des § 7a SGB IV bis zum 30. Juni 2027.

Dieser dritte Teil widmet sich der lohnsteuerlichen Dimension. Teil 1 hat bereits darauf hingewiesen, dass die Lohnsteuer eine Anmeldungssteuer ist und bei versäumter Lohnsteueranmeldung der objektive Tatbestand einer Steuerhinterziehung durch pflichtwidriges In-Unkenntnis-Lassen der Finanzbehörde nach § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO mit Ablauf der gesetzlichen Anmeldungsfrist nach der herrschenden Meinung vollendet und beendet ist. Ein steuerstrafrechtliches Risiko entsteht also nicht erst bei einer späteren Prüfung, sondern bereits, wenn die Anmeldefrist ohne Meldung verstreicht. Wer sein Modell nur sozialversicherungsrechtlich prüft, setzt sich gegebenenfalls steuerstraf-steuerordnungswidrigkeitsrechtlichen Risiken aus. Der vorliegende Beitrag analysiert, wann aus einem vermeintlich freien Mitarbeiter lohnsteuerlich ein Arbeitnehmer wird, welche Haftungsrisiken daraus entstehen und wie Unternehmen sich schützen können.

Der Arbeitnehmerbegriff im Lohnsteuerrecht: § 19 EStG, § 1 LStDV und H 19.0 LStH

Das Lohnsteuerrecht verwendet einen eigenständigen Arbeitnehmerbegriff, der in § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG angelegt und in § 1 der Lohnsteuer-Durchführungsverordnung (LStDV) näher konkretisiert wird. Nach § 1 Abs. 1 LStDV sind Arbeitnehmer Personen, die im öffentlichen oder privaten Dienst angestellt oder beschäftigt sind oder waren und die aus diesem oder einem früheren Dienstverhältnis Arbeitslohn beziehen. Ein Dienstverhältnis liegt vor, wenn der Angestellte (Beschäftigte) dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet (§ 1 Abs. 2 Satz 1 LStDV). Dies ist der Fall, wenn die tätige Person in der Betätigung ihres geschäftlichen Willens unter der Leitung des Arbeitgebers steht oder im geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers dessen Weisungen zu folgen verpflichtet ist.

Die Lohnsteuer-Hinweise zu § 19 EStG (H 19.0 LStH „Arbeitnehmer“) fassen die umfangreiche BFH-Rechtsprechung zusammen und konkretisieren Abgrenzungsmerkmale, die für oder gegen ein Dienstverhältnis sprechen, wobei stets das Gesamtbild der Verhältnisse maßgebend ist. Die vertraglichen Beziehungen sind dabei zu berücksichtigen und liefern Anhaltspunkte, sofern erkennbar ist, dass sie tatsächlich gewollt und durchgeführt werden.

Für die Annahme eines lohnsteuerlichen Anstellungsverhältnisses sprechen im Rahmen einer Gesamtabwägung u.a. folgende Abgrenzungsmerkmale:

Downloaded from Blogs on 26.10.2026 06:06

- Persönliche Abhängigkeit und Weisungsgebundenheit hinsichtlich Ort, Zeit und Inhalt der Tätigkeit.
- Feste Arbeitszeiten und ein fester, vom Auftraggeber vorgegebener Arbeitsort.
- Feste Bezüge (Gehalt, Lohn) einschließlich Fortzahlung im Krankheitsfall und Urlaubsvergütung.
- Anspruch auf Erholungsurlaub und sonstige betriebliche Sozialleistungen.
- Organisatorische, räumliche und zeitliche Eingliederung in den Betrieb des Auftraggebers.
- Schulden der reinen Arbeitskraft und nicht eines bestimmten, abgrenzbaren wirtschaftlichen Erfolgs.
- Kein nennenswertes unternehmerisches Risiko, insbesondere kein nennenswerter eigener Kapitaleinsatz mit der Gefahr des Verlusts.
- Keine eigene unternehmerische Initiative (kein eigener Marktauftritt, keine eigene Werbung).

Die in § 1 Abs. 2 LStDV genannte Weisungsgebundenheit kann dabei auf einem besonderen öffentlich-rechtlichen Gewaltverhältnis beruhen, wie z. B. bei Beamten und Richtern, oder Ausfluss des Direktionsrechts sein, mit dem ein Arbeitgeber die Art und Weise, Ort, Zeit und Umfang der zu erbringenden Arbeitsleistung bestimmt. Die Weisungsbefugnis kann eng, aber auch locker sein, wie z. B. bei einem angestellten Chefarzt, der fachlich weitgehend eigenverantwortlich handelt; entscheidend ist, ob die beschäftigte Person einer etwaigen Weisung bei der Art und Weise der Ausführung der geschuldeten Arbeitsleistung zu folgen verpflichtet ist oder ob ein solches Weisungsrecht nicht besteht.

Gegen ein Dienstverhältnis sprechen also insbesondere: echtes Unternehmerrisiko und eigene Unternehmerinitiative, eine eigene betriebliche Einrichtung, die Beschäftigung eigener Arbeitnehmer, aktive Werbung am Markt, die Tätigkeit für mehrere Auftraggeber parallel, die Vereinbarung eines konkreten, abgrenzbaren Werkerfolgs statt der bloßen Zurverfügungstellung der Arbeitskraft sowie weitgehende Freiheit in der Gestaltung der Tätigkeit und der Arbeitszeit.

***Wichtig*:** Die steuerrechtliche Abgrenzung orientiert sich zwar an den gleichen Oberbegriffen wie das Sozialversicherungsrecht (Weisungsgebundenheit und Eingliederung), ist aber rechtlich eigenständig. Die lohnsteuerliche Beurteilung ist an das Arbeits- oder Sozialversicherungsrecht nicht gebunden (H 19.0 LStH „Allgemeines“), kommt aber in der Praxis häufig zum gleichen Ergebnis. Steuerlich entscheidend ist, wie erwähnt, eine Gesamtwürdigung aller Umstände des Einzelfalls. Ein klassisches Beispiel, bei dem lohnsteuerlich ein Anstellungsverhältnis anzunehmen sein kann, ohne dass sozialversicherungsrechtlich ein solches vorliegt, sind Gesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH mit einer beherrschenden Mehrheitsbeteiligung oder einer im Gesellschaftsvertrag geregelten Sperrminorität.

Verhältnis von sozialversicherungsrechtlicher und lohnsteuerlicher Beurteilung

Wie vorstehend erwähnt, bindet eine Entscheidung der DRV die Finanzverwaltung nicht. Die steuerrechtliche Qualifikation richtet sich nach den Maßstäben des EStG und der LStDV. In der Praxis wirkt sich eine sozialversicherungsrechtliche Feststellung der Beschäftigung jedoch faktisch aus: Die Lohnsteuer-

Downloaded from Blogs on 26.10.2026 06:06

Außenprüfung greift den DRV-Bescheid, soweit er ihr vorliegt, als Indiz auf und prüft anhand der eigenen Kriterien, ob auch lohnsteuerlich ein Arbeitsverhältnis vorliegt. Umgekehrt kann eine positive Statusfeststellung als Selbstständiger durch die DRV ein gewichtiges Argument gegenüber dem Finanzamt sein – eine Garantie ist sie jedoch nicht.

Teil 1 hat darauf hingewiesen, dass Verfahren häufig nach Prüfungen der Deutschen Rentenversicherung oder des Zolls beginnen und die Informationen an die Strafverfolgungsbehörden weitergegeben werden. Feststellungen aus einer solchen Prüfung betreffen regelmäßig auch die Lohnsteuer und müssen deshalb ebenfalls steuerlich aufgearbeitet werden. Die parallelen Verfahrensabläufe – DRV-Betriebsprüfung, Lohnsteuer-Außenprüfung und ggf. Strafverfahren – erfordern eine koordinierte Verteidigungsstrategie.

Lohnsteuer-Außenprüfung: Prüfungsablauf und Prüfungszeitraum

Die Lohnsteuer-Außenprüfung wird nach §§ 193 ff. AO i. V. m. § 42f EStG durchgeführt. Das Finanzamt prüft, ob der Arbeitgeber die Lohnsteuer zutreffend einbehalten und abgeführt hat. Anders als die Betriebsprüfung durch die DRV, die mindestens alle vier Jahre stattfindet (§ 28p Abs. 1 SGB IV, vgl. Teil 2), erfolgt die **Lohnsteuer-Außenprüfung grundsätzlich anlassbezogen oder turnusmäßig**. Der Prüfungszeitraum umfasst im Regelfall die letzten drei bis vier Jahre, für die noch keine Festsetzungsverjährung eingetreten ist, wobei vor allem bei größeren Unternehmen eine lückenlose Prüfung üblich ist.

Im Unterschied zum Sozialversicherungsrecht, wo bei Vorsatz eine dreißigjährige Verjährungsfrist greift (§ 25 Abs. 1 Satz 2 SGB IV, vgl. Teil 2), ist die steuerliche Festsetzungsfrist nach § 169 AO mit vier (reguläre Festsetzungsverjährung), fünf (bei leichtfertiger Steuerverkürzung) oder zehn Jahren (bei Steuerhinterziehung) grundsätzlich kürzer (strafrechtliche Verjährungsfristen sind zu prüfen; bei besonders schwerer Steuerhinterziehung beträgt die Verjährungsfrist 15 Jahre). **Die Kombination der sozialversicherungsrechtlichen und lohnsteuerlichen Nachforderungszeiträume in einem Scheinselbstständigkeitsfall führt dennoch zu erheblichen Gesamtbelastungen.**

***Prüfungsschwerpunkte bei Freelancer-Einsätzen*:** Sofern das Thema Freelancer Bestandteil einer Lohnsteuer-Außenprüfung ist, fordern Prüfer, vergleichbar mit der DRV-Betriebsprüfung (Teil 2), grundsätzlich ebenfalls die Kreditorenliste, sämtliche Rahmen- und Honorarverträge mit Einzelunternehmern, die zugehörigen Rechnungen und Zahlungsnachweise, Organigramme, Darstellungen von Reportinglinien, Tätigkeitsnachweise, Vertretungsregelungen, ggf. den internen Schriftverkehr (Projektberichte, Zeiterfassungen, Einladungen zu internen Meetings oder Feiern) sowie Informationen zur unternehmerischen Tätigkeit des Freelancers (Marktauftritt, eigene Geschäftsräume und Mitarbeiter, weitere Auftraggeber etc.) an. Wiederkehrende Rechnungen in gleichbleibender Höhe, einheitliche Vertragsmuster, Zugriffsrechte auf interne IT-Systeme, enge Zusammenarbeit mit Arbeitnehmern sowie die Einbindung in Reportinglinien oder Organigramme sind **typische Einstiegspunkte für eine Umqualifizierung.**

Hinweis zum Lohnsteuer-Außenprüfungsbericht: Ein Lohnsteuer-Außenprüfungsbericht sollte zwingend

Downloaded from Blogs on 26.10.2026 06:06

immer auch sozialversicherungsrechtlich ausgewertet werden, um zu vermeiden, dass etwaige sozialversicherungsrechtliche Folgen übersehen werden.

Haftung des Arbeitgebers nach § 42d EStG

Wird ein vormals als selbstständig behandelter Auftragnehmer rückwirkend als Arbeitnehmer qualifiziert, ist zwar der Arbeitnehmer regelmäßig Schuldner der Lohnsteuer nach § 38 Abs. 2 S. 1 EStG, der Auftraggeber haftet aber in seiner Eigenschaft als Arbeitgeber neben dem Arbeitnehmer nach § 42d Abs. 1 Nr. 1 EStG für die nicht einbehaltene und nicht abgeführte Lohnsteuer (zuzüglich Solidaritätszuschlag und ggf. Kirchensteuer). Die Lohnsteuer ist dabei lediglich eine besondere Erhebungsform der Einkommensteuer. Der Haftungsanspruch ist akzessorisch zur zugrunde liegenden Steuerschuld ausgestaltet. Konkret dockt die Haftung nach Auffassung des BFH (Urteil vom 06.03.2008 – VI R 5/05) an die Lohnsteuerschuld und nicht etwa an die Einkommensteuerschuld an. Diesbezüglich sind auch die Feststellungen des Niedersächsischen Finanzgerichts mit Urteil vom 16.04.2025 (9 K 155/22, Revision beim BFH anhängig – Az. VI R 8/25) interessant, in dem es auch bekräftigt hat, dass die Lohnsteuerhaftung primär an die Jahreslohnsteuer des Arbeitnehmers (§ 38a Abs. 1 EStG) anknüpft und nicht an dessen endgültige persönliche Einkommensteuerschuld. Der Arbeitgeber haftet somit für die ungekürzte Lohnsteuer – es sei denn, er kann die konkrete Steuerentlastung des Arbeitnehmers (z. B. durch Vorlage von dessen Einkommensteuerbescheid) zweifelsfrei nachweisen.

Hinweis zu Haftungsbescheiden: Mit Blick auf den Erlass von Haftungsbescheiden sind insbesondere die Regelungen des § 191 Abs. 3 und 5 AO zu beachten, die eigene Festsetzungsfristen außerhalb des § 169 AO sowie Sperrwirkungen für den Erlass eines Haftungsbescheids regeln.

Arbeitgeber und Arbeitnehmer sind Gesamtschuldner (§ 42d Abs. 3 Satz 1 EStG). Das Betriebsstättenfinanzamt kann die Haftungsschuld nach pflichtgemäßem Ermessen gegenüber jedem Gesamtschuldner geltend machen (§ 42d Abs. 3 Satz 2 EStG). Nach H 42d.1 LStH „Ermessensausübung“ geht die Finanzverwaltung davon aus, dass eine vorrangige Inanspruchnahme des Arbeitgebers vor dem Arbeitnehmer dann unzulässig sei, wenn die Lohnsteuer ebenso schnell und ebenso einfach vom Arbeitnehmer nacherhoben werden kann, weil z. B. der Arbeitnehmer ohnehin zu veranlagen ist; dies gilt insbesondere auch, wenn der Arbeitnehmer inzwischen aus dem Betrieb ausgeschieden ist. Sofern der Arbeitgeber glaubhaft machen kann, dass der betreffende Arbeitnehmer durch sein Wohnsitzfinanzamt zu veranlagen ist, kann er sich einer Haftungsinanspruchnahme wie oben geschildert womöglich entziehen.

Im Rahmen von Lohnsteuer-Außenprüfungen ist es in solchen Fällen nicht unüblich, dass das Betriebsstättenfinanzamt Kontrollmitteilungen an die Wohnsitzfinanzämter der betreffenden Personen schickt und gleichzeitig Haftungsbescheide gegenüber dem Arbeitgeber ohne ein sogenanntes „Leistungsgebot“ erlässt, d. h., es wird zwar zur Sicherung des Haftungsanspruchs eine Haftung des Arbeitgebers festgestellt, die betreffende Steuer muss aber nicht sofort durch den Arbeitgeber bezahlt werden. Scheitert aber die Inanspruchnahme des Arbeitnehmers im Rahmen seiner Einkommensteuerveranlagung, erlässt das Finanzamt nachträglich ein Leistungsgebot und der Arbeitgeber

Downloaded from Blogs on 26.10.2026 06:06

muss zahlen. Ob sich der Arbeitgeber mit Blick auf die Veranlagungen von einer Haftungsinanspruchnahme freimachen kann, wird in der Praxis oftmals auch von der Anzahl der betroffenen Fälle abhängig sein.

Bei grenzüberschreitenden Konstellationen und gegebenenfalls nur beschränkter Einkommensteuerpflicht des Auftragnehmers wird das Finanzamt im Rahmen seiner Ermessensentscheidung regelmäßig den Arbeitgeber in Haftung nehmen wollen, da der Lohnsteuereinbehalt hier grundsätzlich abgeltende Wirkung hat und eine Einkommensteuererklärung durch den Auftragnehmer regelmäßig, aber unter Beachtung der Ausnahmen des § 50 Abs. 2 S. 2 EStG, nicht abzugeben ist. Damit verbunden ergibt sich auch ein erhöhtes finanzielles Risiko für den Auftraggeber, da womöglich eine Anrechnung von etwaig schon festgesetzter und gezahlter Einkommensteuer ausscheidet und dem Auftraggeber – bei fehlgeschlagenem Regress – droht, die Lohnsteuer final tragen zu müssen.

Regress beim Arbeitnehmer: Erfüllt der Arbeitgeber einen Haftungsanspruch, kann gegenüber dem Arbeitnehmer ein befristeter rechtlicher Ausgleichsanspruch bestehen. Ob ein Anspruch besteht und wie lange dieser durchgesetzt werden kann, sollte rechtlich geprüft werden. Praktisch scheitern Regressansprüche immer wieder an rechtlichen Einschränkungen, der mangelnden Kooperation oder Bonität des ehemaligen Freelancers. In Einzelfällen möchten betroffene Unternehmen das Verhältnis zum Freelancer mit Blick auf eine weitere Zusammenarbeit auch nicht nachhaltig beschädigen und entscheiden sich deshalb, auf einen Rückgriff zu verzichten und die Lohnsteuer final zu tragen. Verzichtet der Auftraggeber freiwillig auf den Regress, liegt in Höhe des Verzichts ein geldwerter Vorteil vor, der lohnsteuerpflichtigen Arbeitslohn darstellt. Anders kann es sich verhalten, wenn der Arbeitgeber zwangsläufig keinen Regress beim Arbeitnehmer nehmen kann (BFH-Urteil vom 29.10.1993 – VI R 26/92).

In der Praxis ist es notwendig, die jeweiligen Einzelfälle getrennt voneinander lohn-/einkommensteuerlich, aber auch zivilrechtlich zu betrachten.

Was eine Umqualifizierung lohnsteuerlich kostet

Die Berechnung der Lohnsteuernachforderung hängt von mehreren Faktoren ab:

- **Bemessungsgrundlage:** Ein entscheidender Unterschied zum Sozialversicherungsrecht besteht in der Behandlung des ausgezahlten Honorars. Während im Sozialversicherungsrecht bei illegalen Beschäftigungsverhältnissen eine verhängnisvolle „Nettolohnfiktion“ in Fällen des bedingten Vorsatzes gilt (§ 14 Abs. 2 Satz 2 SGB IV, vgl. Teil 2), gibt es im Lohnsteuerrecht keine gesetzliche Nettolohnautomatik. Liegt keine explizite, im Voraus klar und einwandfrei vereinbarte steuerliche Nettolohnvereinbarung vor (deren Abschluss wegen ihrer Außergewöhnlichkeit strengen Nachweispflichten unterliegt; H 39b.9 LStH „Anerkennung einer Nettolohnvereinbarung“), gilt das an den Freelancer gezahlte Honorar lohnsteuerlich grundsätzlich als Bruttolohn. Unsere Erfahrungen aus der Praxis sind, dass die Finanzverwaltung oftmals als Bruttolohn das in Rechnung gestellte Honorar inklusive (unberechtigt ausgewiesener) Umsatzsteuer ansetzen möchte.

- **Die Bruttolohnmethode (Regelfall):** Die Haftungsschuld des Arbeitgebers berechnet sich regelmäßig aus

Downloaded from Blogs on 26.10.2026 06:06

diesem Bruttobetrag. Die Lohnsteuer wird nach den individuellen Lohnsteuerabzugsmerkmalen (vor allem Steuerklasse) des Arbeitnehmers berechnet. Sind die Lohnsteuerabzugsmerkmale nicht bekannt, besteht das Risiko, dass die Finanzverwaltung die Steuerklasse VI zugrunde legt, was die höchste finanzielle Belastung bedeutet.

- **Solidaritätszuschlag und Kirchensteuer:** Auf die nacherhobene Lohnsteuer entfallen Solidaritätszuschlag (5,5 % der Lohnsteuer, soweit die Freigrenze überschritten ist) und ggf. Kirchensteuer (8 % oder 9 % je nach Bundesland und Steuerpflicht). Diese Annexsteuern erhöhen die Nachforderung spürbar.

  Rechenbeispiel: Ein Unternehmen beschäftigt einen IT-Freelancer mit einem monatlichen Bruttohonorar von 15.000 €. Über vier Jahre ergibt dies eine Bemessungsgrundlage von 720.000 €. Bei Zugrundelegung der Steuerklasse VI beträgt die Lohnsteuerhaftung einschließlich Solidaritätszuschlag und 9 % Kirchensteuer überschlägig rund 300.000 € – wohlgemerkt für einen einzigen Freelancer. Hinzu kommen die sozialversicherungsrechtlichen Nachforderungen aus Teil 2 sowie die arbeitsrechtlichen Ansprüche (Kündigungsschutz, Urlaub, Entgeltfortzahlung).

  ***Hinweis Pauschalierung*:** Alternativ zur Lohnsteuerberechnung nach den individuellen Lohnsteuerabzugsmerkmalen kann der Arbeitgeber in einer größeren Zahl von Fällen auch die Lohnsteuerpauschalierung nach § 40 Abs. 1 Nr. 2 EStG beantragen, wenn der Arbeitgeber die Lohnsteuer übernehmen möchte. Die pauschal versteuerten Beträge bleiben bei etwaigen Veranlagungen der Arbeitnehmer nach § 40 Abs. 3 EStG außer Ansatz.

Straf- und ordnungswidrigkeitsrechtliche Konsequenzen

Den handelnden Organen (Geschäftsführer, Vorstände) können strafrechtliche Konsequenzen wegen Steuerhinterziehung i.S.v. § 370 AO bzw. steuerordnungswidrigkeitsrechtliche Konsequenzen wegen einer leichtfertigen Steuerverkürzung i.S.v. § 378 AO drohen, wenn in einer Lohnsteueranmeldung unrichtige oder unvollständige Angaben gemacht werden bzw. die Pflicht zur Einreichung einer Lohnsteueranmeldung nicht gewahrt wird.

Wer nachträglich von der Unrichtigkeit bzw. Unvollständigkeit einer eingereichten Lohnsteueranmeldung Kenntnis erlangt, ist verpflichtet, dies unverzüglich dem für die Lohnsteuer zuständigen Finanzamt nach § 153 AO anzuzeigen und macht sich bei Versäumung dieser Berichtigungspflicht wegen Steuerhinterziehung strafbar. Es empfiehlt sich, eine Offenlegung nach § 153 AO so auszugestalten, dass sie den für eine strafbefreiende Selbstanzeige i.S.d. § 371 AO geltenden strengen Anforderungen genügt. Auf diese Weise können steuerstraf- bzw. steuerordnungswidrigkeitsrechtliche Risiken verhindert bzw. zumindest minimiert werden.

- **Steuerhinterziehung (§ 370 AO):** Wer als Arbeitgeber in der Lohnsteueranmeldung vorsätzlich unrichtige bzw. unvollständige Angaben macht und/oder die Lohnsteuer vorsätzlich nicht richtig oder nicht rechtzeitig einbehält und anmeldet, macht sich wegen Steuerhinterziehung strafbar. Wie in Teil 1 dargelegt, ist die Tat eine Fälligkeitssteuerhinterziehung und bereits mit Ablauf der gesetzlichen Anmeldungsfrist vollendet und

Downloaded from Blogs on 26.10.2026 06:06

beendet (§ 370 Abs. 1 Nr. 2 AO). Ein „Abwarten bis zur nächsten Betriebsprüfung“ schützt nicht vor Strafbarkeit.

- **Leichtfertige Steuerverkürzung (§ 378 AO):** Liegt kein Vorsatz, sondern „nur“ grobe Fahrlässigkeit vor, handelt es sich um eine Ordnungswidrigkeit, die mit einer Geldbuße von bis zu 50.000 € geahndet werden kann.

- **Selbstanzeige (§ 371 AO):** Eine strafbefreiende Selbstanzeige ist möglich, setzt jedoch grundsätzlich u.a. die vollständige Offenlegung der Sachverhalte und Bemessungsgrundlagen für alle unverjährten Zeiträume voraus. Für Lohnsteuer-Anmeldungen gilt allerdings eine Ausnahme vom Vollständigkeitsgebot, es bleibt also eine Teilselbstanzeige unter den Voraussetzungen des § 371 Abs. 2a AO möglich, wonach eine Straffreiheit isoliert in dem Umfang eintreten kann, in dem der Arbeitgeber die Angaben berichtigt. Für eine strafbefreiende Wirkung darf der Selbstanzeige kein Sperrgrund i.S.d. § 371 Abs. 2 entgegenstehen, so darf insbesondere die Steuerverkürzung noch nicht entdeckt sein und der betreffende Korrekturzeitraum nicht von einer laufenden Betriebsprüfung umfasst sein.

  Eine Offenlegung sozialversicherungsrechtlicher und lohnsteuerlicher Versäumnisse sollte zwingend zeitgleich und koordiniert erfolgen.

Praxis: Handlungsempfehlungen für Unternehmen

Die strafrechtlichen Handlungsempfehlungen aus Teil 1 (Fünf-Schritte-Fahrplan) und die sozialversicherungsrechtlichen Empfehlungen aus Teil 2 gelten fort. Lohnsteuerlich sind zusätzlich folgende Maßnahmen relevant:

- **Statusprüfung auch lohnsteuerlich dokumentieren:** Die Gesamtabwägung in der Lieferantenakte sollte nicht nur die Kriterien des § 7 Abs. 1 SGB IV, sondern ausdrücklich auch die Merkmale des § 1 Abs. 2 LStDV und des H 19.0 LStH adressieren. Ein einheitliches Prüfraster, das beide Rechtskreise abdeckt, erspart Doppelarbeit und schafft eine konsistente Dokumentation. Der Fünf-Schritte-Fahrplan aus Teil 1 (Bestandsaufnahme, Vertrag-und-Praxis-Abgleich, Prüfung der wirtschaftlichen Merkmale, Risikoeinschätzung, Dokumentation) eignet sich als Ausgangspunkt und sollte um die spezifisch lohnsteuerlichen Kriterien ergänzt werden.

- **Anrufungsauskunft nach § 42e EStG nutzen:** Der Arbeitgeber, aber auch der Arbeitnehmer, kann beim Betriebsstättenfinanzamt eine gebührenfreie Anrufungsauskunft beantragen, ob und inwieweit im Einzelfall die Vorschriften über den Lohnsteuerabzug anzuwenden sind. Die Auskunft ist für das Betriebsstättenfinanzamt bindend, solange sie nicht widerrufen wird oder sich die Rechtsvorschriften ändern und der in der Anrufungsauskunft geschilderte Sachverhalt auch den tatsächlichen Verhältnissen entspricht (BMF, v. 12.12.2017, IV C 5 – S 2388/14/10001). Das Betriebsstättenfinanzamt kann daher den Arbeitgeber, aber auch den Arbeitnehmer aufgrund einer (unrichtigen) Anrufungsauskunft für nicht einbehaltene und abgeführte Lohnsteuer nicht in Anspruch nehmen (BMF, v. 12.12.2017, IV C 5 – S

Downloaded from Blogs on 26.10.2026 06:06

2388/14/10001). Die Anrufungsauskunft sollte vor Beginn der Tätigkeit beantragt werden und den konkreten Sachverhalt detailliert schildern. *Wichtig* zu erwähnen ist, dass die Anrufungsauskunft nur für das Lohnsteuerabzugsverfahren bindend ist und nicht etwa auch für die Einkommensteuerveranlagung des Arbeitnehmers.

· **Einkaufsprozesse anpassen:** Der in Teil 2 empfohlene Status-Check vor Vertragsabschluss sollte auch die lohnsteuerlichen Kriterien umfassen. Eine Checkliste auf Basis des H 19.0 LStH kann dem Einkauf als Entscheidungshilfe dienen. Fälle mit Eingliederungsmerkmalen werden so frühzeitig identifiziert. Die in Teil 1 genannten Prüffragen – Wer trägt das wirtschaftliche Risiko? Wer kontrolliert Kunden und Zahlungseingänge? Hat der Freelancer eigene Chancen, wirtschaftlich erfolgreich zu sein? – sollten Bestandteil dieses Checks sein.

· **Korrekte Abrechnung bei Erkenntnissen während der Vertragslaufzeit:** Ergibt sich während einer laufenden Beauftragung, dass die Indizien für eine Arbeitnehmereigenschaft überwiegen, sollte das Unternehmen umgehend reagieren: Umstellung auf Lohnsteuerabzug, Meldung an die Sozialversicherungsträger und ggf. Anpassung des Vertrags. Ein „Weiter-so“ in Kenntnis der Umstände kann als bedingter Vorsatz für eine Steuerhinterziehung i.S.v. § 370 AO bzw. ein nach § 266a StGB strafbares Vorenthalten und Veruntreuen von Arbeitsentgeltgewertet werden (vgl. Teil 1).

· **Regelmäßige Überprüfung bestehender Freelancer-Verhältnisse:** Verträge, die als Selbstständigenverhältnisse gestartet sind, können sich durch veränderte tatsächliche Umstände (z. B. zunehmende Eingliederung, Verlängerung über Jahre, Wegfall anderer Auftraggeber) zu Arbeitsverhältnissen entwickeln. Eine sorgfältige Überprüfung der wesentlichen Abgrenzungskriterien ist empfehlenswert.

Ansprechpartner

Gero Björn Dollmeier

LinkedIn

Sebastian Lattmann, LL.M., MBA

LinkedIn

Nikolaus Kastenbauer

LinkedIn

Keywords

Lohnsteuerrecht, Scheinselbständigkeit